



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

איימן בסיס, ת"ז 026169177
ע"י ב"כ עוה"ד רמי חלבי

המערער:

נגד

מנהל מע"מ חיפה
ע"י ב"כ עוה"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המשיב:

1
2

פסק דין

3

4 המערער, מר איימן בסיס (להלן – המערער) הגיש ערעור על החלטות מנהל מע"מ חיפה (להלן –
5 המשיב), מיום 3.3.19 ומיום 25.3.19, לפיהן נדחתה השגתו על שומת מס עסקאות שהוצאה לו על
6 ידי המשיב בסכום של 171,320 ₪ בגין רווח גולמי שלילי, בשנות המס 2013-2015.

7 המחלוקת בין הצדדים עוסקת בחשבוניות מס שהוצאו על ידי המערער ללקוחות שונים, בהן נרשם
8 כי השירות שסופק הינו עבודות עפר.

9 המערער טוען כי על אף תיאור השירות שנרשם על ידו בחשבוניות אלו, הרי שבפועל מדובר
10 בחשבוניות שהוצאו בגין מכירת דלתות והתקנתן אצל הלקוחות. המערער טען כי הוא עוסק
11 במכירת דלתות והתקנתן ואינו עוסק במתן שירותי עבודות עפר. תיאור השירות המצוי בחשבוניות
12 מושא הערעור נרשם על ידו כאמור, שלא בהתאם למהות האמיתית של השירות שסיפק, בשל לחץ
13 שהופעל עליו על ידי אותם לקוחות. לפיכך, טוען המערער כי לא היה מקום להוצאת שומת
14 העסקאות המחייבת אותו בגין רווח גולמי שלילי, וזאת היות שכלל הדלתות שרכש מספקים נמכרו
15 ללקוחותיו, ועל כן, למעשה, לא קיים כל חוסר במלאי.

16 מנגד, עמדת המשיב היא כי החשבוניות שבמחלוקת משקפות נכונה מתן שירותי עבודות עפר שסיפק
17 המערער לאותם לקוחות, וכי המערער עוסק גם בעבודות עפר. בהיעדר תעודות משלוח ולאור החשד
18 כי ההזמנות שהמציא המערער למשיב הן מפוברקות – אין כל בסיס ראייתי לטענת המערער כי
19 החשבוניות הוצאו בגין מכירת דלתות ולא עבור עבודות עפר.

20

הרקע הנדרש לערעור:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

1. הערעור דנן הינו גלגול שני של המחלוקת בין הצדדים. ערעור קודם שהוגש על ידי המערער באותה סוגיה – חזר, על פי הסכמה שהושגה בין הצדדים, לשלב ההשגה.
2. מקור השומה מושא הערעור הוא באינדיקציה שהתקבלה במשרדי המשיב, לפיה קיים חוסר התאמה בין שיעור המע"מ ששולם על-ידי המערער לבין שיעור המע"מ המקובל בענף. כמו כן, המשיב נתן דעתו לכך שהמערער נמצא בהפסדים.
3. ספרי הנהלת החשבונות של המערער - פנקסי הזמנות, רשימות ספירת מלאי וקלסרי תיעוד חוץ, נתפסו על-ידי המשיב ביום 31.10.16 (אישור בדבר תפיסה, צורף כנספח א' לתצהירה של גב' להב, נציגת המשיב, מוצג מש/1). בדיקה שנערכה, העלתה כי קיים פער בספרים בין כמות הדלתות שנרכשו על ידי המערער לבין כמות הדלתות שנותרו במלאי או נמכרו. פער זה הגיע כדי 131 דלתות בשנת 2013, 246 דלתות בשנת 2014 ובשנת 2015 עמד הפער על 53 דלתות. (מסמכי הנהלת החשבונות הנ"ל הוחזרו לידי מערער ביום 9.2.17).
4. בסיום הבדיקה הגיע המשיב למסקנה כי הממצאים מעלים כי המערער מכר דלתות בהפסד גולמי, כביכול, וזאת בניגוד להתנהלות כלכלית סבירה. על כן. המשיב הוציא ביום 2.3.2017 שומת מס עסקאות, לפיה נקבע שיעור הרווח על 33% ונקבעה תוספת מס עסקאות לתשלום בסך של כ-225,000 ₪ (ראו נספח 4 לכתב הערעור).
- 16 במסגרת שומה זו ערך המשיב פיצול בין הכנסות המערער ממכירה והתקנת דלתות, לבין הכנסותיו ממתן שירותי עבודות עפר, בהתאם לרשום בחשבונות המס של המערער ועל-פי כרטסת ההכנסות שלו לשנות המס שבנדון (ראו נספח ב' למש/1).
5. המערער לא השלים עם החלטת המשיב והגיש ביום 13.6.17 באמצעות מייצגו, רו"ח שתבל חתר (להלן – המייצג או רו"ח חתר), מסמך הנושא כותרת "השגה". המשיב סירב לרשום השגה בפניו מאחר ולא צורפו נימוקים ל"השגה" (נספח ב' לכתב התשובה).
6. ביום 5.7.17 הגיש המייצג מסמך נוסף הנושא כותרת "השגה", בצירוף בקשה להארכת המועד להגשת השגה. במכתב זה הלין המייצג על דרך המצאת השומה. לגוף השומה, טען המייצג כי המערער אינו עוסק בעבודות עפר אלא אך ורק בהתקנת דלתות. כן טען המערער כי שיעור הרווח הגולמי צריך להיות 20% ולא 33.3% כפי שקבע המשיב בשומה (נספח ג' לכתב התשובה).
7. חרף היעדר נימוקים משמעותיים לגופו של עניין, רשם המשיב את ההשגה הנ"ל והזמין את רו"ח חתר לדיון בהשגה ביום 7.8.17 (נספח ד' לכתב התשובה). רו"ח חתר לא הגיע לדיון בהשגה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

8. בין הצדדים הוחלפו התכתבויות רבות בניסיון לקבוע מועד חלופי, כאשר נציג המשיב, מר
יעקב אמדו, מנהל תחום מע"מ, עומד על כך כי המייצג ימסור לידי את נימוקי המערער
בהשגה. לבסוף, שלח רוי"ח חתר את נימוקי ההשגה ביום 31.8.17 (ראו נספחים ה'-ז' לכתב
התשובה).
9. בהשגתו טען המערער כי המשיב טעה משקבע כי הכנסתו נובעת משני מקורות: התקנת
דלתות ועבודות עפר. המערער טען, כי החשבוניות שבהן נרשם תיאור של עבודות עפר הן
למעשה חשבוניות עבור התקנת דלתות, וכן הוסיף כי הרווח הגולמי המקובל בענף הוא
20% לכל היותר. בנוסף הלין המערער על קביעת המשיב אשר כלל קניות ציוד ופרסום
כקניות לרכישת דלתות. המערער צירף להשגתו 3 קבצי אקסל אשר מרכזים את הכנסותיו
לשנות המס שבנדון, נייר עבודה בדבר חישוב אחוז הרווח הגולמי, וכן העתקי החשבוניות
בדבר קניית הציוד (ראו נספח ז' לכתב התשובה).
10. דיון בהשגה התקיים ביום 22.3.18 בפני נציגת המשיב, רוי"ח לילך להב. בדיון זה נטען על-
ידי המייצג כי המערער מכר דלתות אך הוא רשם בחשבוניות עבודות עפר לפי דרישת
הלקוחות.
11. בהחלטת המשיב בהשגה, אשר נשלחה למערער ביום 1.7.18, קבע המשיב כי אחוז הרווח
המוצג בדוחות המערער הוא שלילי ואינו תואם את אחוז הרווח לפי החשבוניות שהוצאו
ללקוחות. בנוסף, התגלו חוסרים משמעותיים של דלתות בתנועת מלאי כמותית. לעניין
טענות המערער בדבר החשבוניות בהן נרשם כי ניתנו שירותים של עבודות עפר, קבע המשיב
כי למעשה מדובר בחשבוניות פיקטיביות. עם זאת, המשיב קיבל את טענת המערער בדבר
אחוז הרווח הגולמי והפחיתו לשיעור של 20% כמבוקש, והעמיד את שומת המערער על סך
של 171,320 ₪.
12. המערער הגיש ביום 9.9.2018 ערעור לבית משפט זה על החלטת המשיב בהשגה, וזאת
במסגרת הליך ע"מ 18-09-16002 (להלן – **הערעור הקודם**).
13. ביום 24.1.19, הגישו הצדדים הודעה מוסכמת לבית המשפט, לפיה לאחר פגישה שנערכה
ביניהם ולאחר שנמסרו לנציגת המשיב, גב' לילך להב, פנקסי הזמנות ותעודות משלוח,
הסכימו הצדדים להחזיר את התיק לשלב ההשגה לצורך מתן החלטה חדשה. לפיכך,
הערעור הקודם נמחק (ראו נספח 2 לכתב הערעור).
14. המערער המציא למשיב פנקס תעודות משלוח מאת ספק הדלתות שלו, חברת ס.ח.ג.י בע"מ
(להלן – **הספק**), וכן שלושה פנקסי הזמנות לשנת 2014 (נספח יד' לתצהיר מש/1).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

15. ביום 3.3.19 שלחה גב' להב לב"כ המערער הודעת דואר אלקטרוני, בה נמסר כי המשיב
1 דוחה את טענות המערער ביחס לשומת העסקאות, על בסיס המסמכים שהתקבלו בידה.
2 גב' להב ציינה, כי המערער לא המציא תעודות משלוח כנדרש, ואילו תעודות המשלוח מאת
3 הספק למערער אינן יכולות לאשש את טענות המערער. עוד קבעה גב' להב, כי נוצר הרושם
4 שפנקסי ההזמנות נרשמו בדיעבד כדי לתמוך בטענות המערער בהשגה החוזרת, ועל כן אלו
5 אינם יכולים לאמת את טענות המערער.
6

7 ההחלטה בהשגה נשלחה למערער ביום 25.3.19 (ראו נספח 1 לכתב הערעור).

8 **מכאן הערעור.**

9 **תמצית טענות המערער בערעור:**

16. ההחלטה בהשגה מיום 1.7.18 ניתנה בחלוף שנה מיום הגשת ההשגה – קרי, 13.6.17 -
10 ומשכך יש לראות בהשגה כאילו התקבלה, בהתאם לסעיף 82 לחוק מס ערך מוסף,
11 התשל"ו-1975 (להלן – **החוק**). למשיב אין סמכות שלא לרשום השגה, וממילא אין ממש
12 בטענותיו כי ההשגה הוגשה ללא נימוקים, לאחר שבפועל הסכים בסופו של דבר לרשום
13 השגה שאינה מנומקת לפי גישתו.
14

17. המערער עוסק במכירה והתקנה של דלתות. מדובר בעסק קמעונאי ולא סיטונאי, ומכאן
15 שלא חלות עליו הוראות תוספת ב' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-
16 1973 (להלן – **הוראות ניהול ספרים**) בדבר ניהול תעודות משלוח.
17

18 יתרה מזאת, היות שהמערער לקח את הדלתות מהספק באופן אישי והתקינן בבית הלקוח,
19 לא הייתה לו כל חובה לנהל תעודות משלוח.

18. המערער לא זנח לחלוטין את תחום עבודות העפר, והוא עדיין עוסק בו באופן מזדמן, אולם
20 הוא לא סיפק שירותי עבודות עפר ללקוחות להם הוציא את החשבוניות מושא הערעור,
21 שבהן מתוארות עבודות אלו. הרישום השגוי נרשם בחשבוניות אלו, עקב לחץ מצד לקוחות
22 המערער ובתום לב, אולם הן משקפות מכירת דלתות בלבד.
23

19. המערער האמין בתום לב שהדבר החשוב הוא הוצאת החשבוניות כשלעצמן ותשלום מס
24 בגינן, וכך אכן עשה. הפגם ברישום אינו מעלה ואינו מוריד, שכן ניתן ללמוד מספרי
25 ההזמנות שהמציא המערער על פרטי העסקה, לרבות הסכום וזהות הרוכש.
26

20. המערער נסמך על חוות דעתו של רו"ח אבו-סאלח (סומנה כמוצג מע/2), אשר כוללת
27 טבלאות מסודרות המתאימות בין הזמנה לבין החשבונית, ואשר כוללות פירוט מלא של
28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 לקוחות העסק, כמות הדלתות שנמכרו, החשבוניות שהופקו, סכומן וסכום המע"מ
2 ששולם. בהתאם לחוות דעת זו אין פער בין המלאי של הדלתות שנרכשו לבין המלאי
3 שנמכר.
4
5 המשיב לא סתר חוות דעת זו ולא הביא לעדות גורמים אחרים שערכו את החישובים
6 שעליהם מסתמך המשיב. כמו כן, המשיב לא ערך השוואה בין פנקסי ההזמנות לתעודות –
7 השוואה שהייתה מובילה למסקנה זהה לחוות דעתו של רו"ח אבו-סאלח.
- 8 המשיב פעל בניגוד לחובותיו כרשות מנהלית. המשיב לא טען לאי-חוקיות החשבוניות 21
9 במשך כל שנות המס שבמחלוקת ולא התריע בפני המערער על אי-תקינותן. המשיב גם לא
10 פסל את ספרי המערער בזמן אמת, או אז יכול היה המערער ללמוד על הליקויים שבהם.
11 יתרה מזאת, קבלת החשבוניות על ידו היא בבחינת הכשרתן בפועל.
- 12 המשיב נהג במערער בחוסר תום לב, עת שנמנע מלבדוק את טענותיו לגופו של עניין ולבצע
13 בדיקה פשוטה. התנהלות זו, מקורה כנראה "בחשבון לא סגור" שיש למשיב עם רו"ח חתר.
- 14 המשיב לא בדק את מלאי הפתיחה והסגירה של העסק על אף שהייתה עליו חובה לעשות 22
15 כן באופן יזום. יתרה מזאת, עצם העובדה שהמשיב קיבל את חישוב המערער בנוגע לרווח
16 הגולמי יוצר סתירה מהותית, שכן הרווח הגולמי נבדק גם בהתבסס על מלאי הפתיחה
17 ומלאי הסגירה.
- 18 המשיב לא הביא לעדות את מר זאב כהן, נציג המשיב, ומי שהיה אמון על הליך השומה, 23
19 וזאת על אף שמדובר בעד רלוונטי. על כן, יש להחיל את ההלכה הידועה לפיה אי-הבאת עד
20 רלוונטי פועלת לחובת הצד שנמנע מלהביאו ומקים חזקה כי עדותו עשויה הייתה לפגוע
21 בגרסת אותו בעל דין. כמו כן, טען המערער כי יש לקבוע שעדותה של גב' להב היא עדות
22 שמועה.
- 23 **תמצית עמדת המשיב בערעור:**
- 24 אין בסיס לטענת המערער לפיה יש לקבל את ההשגה על הסף. בערעור הקודם הסכימו 24
25 הצדדים לחזור לשלב ההשגה, לפיכך, מניין הימים לקבלת ההחלטה בהשגה הוא החל
26 ממועד זה – וההחלטה מיום 25.3.19 ניתנה כדין ובמסגרת המועד.
- 27 בנוסף, משהסכים המערער לחזור לשלב ההשגה, אזי הוא ויתר על העלאת טענותיו ביחס
28 לאיחור במתן ההחלטה בהשגה נשוא הערעור הקודם, והוא מושתק מלהעלות טענה זו
29 כעת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 ממילא המערער הגיש השגה מנומקת רק ביום 31.8.17, ומכאן שההחלטה בהשגה מיום
2 1.7.18 ניתנה גם היא במסגרת המועדים הקבועים בחוק.
- 3
4 25. לגופו של עניין, לא היו במסמכים ובהסברי המערער עם חזרת הדיון לשלב ההשגה כדי
5 לשנות מעמדת המשיב. מלבד העובדה כי המערער לא המציא תעודות משלוח העשויות
6 לסייע בבדיקת טענותיו בדבר המהות האמיתית של העסקאות, גם עולה ספק ביחס
7 לאמינות פנקסי ההזמנות, אשר לא מן הנמנע, שהמערער "סידר" כדי שיתאימו לגרסתו,
8 ולא בכדי הציג רק שלושה פנקסים "נוחים" לגרסתו, מתוך שמונה פנקסים.
- 9 יש לתת משקל לפרק הזמן שעבר מיום שנתפסו ספרי ההזמנות המקוריים ועד להצגת
10 הטענות ע"י רו"ח בריק, מתמחה במשרד המייצג, וכן לפרק הזמן שחלף מיום הצגת
11 הטענות ועד להמצאת הפנקסים.
- 12 26. גרסת המערער לפיה החשבוניות מושא הערעור כללו תיאור שגוי של השירות שניתן,
13 הועלתה לראשונה רק בנימוקי ההשגה מיום 31.8.17, וזאת לאחר שבמהלך דיוני השומה
14 ובהשגתו טען טענה שונה בתכלית.
- 15 27. בעת שמיעת הראיות בערעור דן נתגלו סתירות מהותיות בגרסאות המערער ועדיו.
16 המערער שב והצהיר בתצהירו (מע/3) כי אינו עוסק כלל וכלל בעבודות עפר, אולם במהלך
17 חקירתו הסתבר כי הוא דווקא כן המשיך לעסוק בעבודות עפר. גרסה זו עומדת בסתירה
18 גם לעדות המייצג.
- 19 28. אין לקבל את עדותו של רו"ח חתר, אשר כביכול לא ידע על עיסוקו של לקוחו, המערער,
20 בעבודות עפר אלא לאחר ביצוע הפילוח בין ההכנסות לקראת דיון ההשגה. חזקה על
21 המייצג, כמי שעורך את דוחותיו השנתיים של המערער, ומפחית עלויות פחת והוצאות דלק
22 של כלי עבודה מסוג בובקט, כי הוא יודע מהם עיסוקיו של המערער.
- 23 29. למשיב נמסר תצהיר של מר אלי חלבי, מנהלה של חברת על-גל מגה בילדינג בע"מ, ח.פ.
24 513922591 (להלן – על-גל), שהיא לקוח גדול ומשמעותי של המערער, ממנו עולה במפורש
25 כי חברת על-גל לא רכשה מעולם דלתות מהמערער, אלא שכרה ממנו ציוד הנדסי כמפורט
26 בחשבוניות (נספח יח' למש/1). תצהיר זה סותם את הגולל על טענותיו של המערער.
- 27 לא למותר לציין, כי המערער לא הביא ראיה לסתור ולא ביקש לחקור את מר אלי חלבי.
- 28 30. המערער גם לא הביא לעדות לקוחות אחרים לתמיכה בטענותיו כי לא סיפק להם שירותי
29 עבודות עפר כפי שרשם בחשבוניות. בנוסף, עיון בחשבוניות מעלה כי נתח גדול מהכנסות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

1 המערער הוא מלקוחות שרובם ככולם קבלני עבודות עפר ופיתוח. על כן, ההנחה כי המערער
2 סיפק להם עבודות עפר הינה סבירה ומתבקשת, בהינתן תחום עיסוקם.
3 המערער לא הציג למשיב או לבית המשפט תחשיב כמותי כלשהו שיש בו כדי לתמוך
4 בטענותיו. גם חוות דעתו של רו"ח אבו-סאלח אין בה כדי לתמוך בטענות המערער לאור
5 העולה מחקירתו הנגדית. חוות הדעת אינה ערוכה בהתאם להוראות הדין וכל שנכלל בחוות
6 הדעת הא סיכום אריתמטי של כמויות הדלתות ולא מעבר לכך. כמו כן, קיים פגם מהותי
7 בחוות הדעת מאחר שרו"ח אבו-סאלח לא בדק את מלאי הפתיחה ומלאי הסגירה של
8 הדלתות.

דין והכרעה:

9
10 **א. האם ההחלטה בהשגה ניתנה באיחור?**

11 32. טענתו המקדמית של המערער היא כי יש לקבוע כי השגתו התקבלה על הסף, וזאת מחמת
12 שחלפה יותר משנה מיום הגשת השגתו ועד להחלטת המשיב בהשגה הקודמת ביום 1.7.18,
13 בהתאם לסעיף 82 לחוק.

14 **אין בידי לקבל טענתו זו של המערער.**

15 33. סעיף 82(א) לחוק מע"מ קובע:

16 "החולק על שומה רשאי להשיג עליה בכתב מנומק לפני המנהל, תוך שלושים
17 יום לאחר שהומצאה לו הודעת השומה או תוך מועד מאוחר מזה שהתיר המנהל
18 מטעמים מיוחדים." [ההדגשות אינן במקור].

19 34. לא מצאתי כי נפל פגם בכך שהמשיב קבע את יום 31.8.17 כמועד הגשת ההשגה. טרם מועד
20 זה לא הוגשה השגה מהותית על פי החוק, שכן המערער לא כלל נימוקים למסמכים שקדמו
21 להגשת הנימוקים מיום 31.8.17. המסמך מיום 13.6.17 אינו יכול להיחשב כהשגה כדין
22 מאחר ואינו כולל כל נימוק לגופו של עניין.

23 35. כפי שכבר קבעתי בפסק דיני בעניין ע"מ 17-05-47387 ביצורית בע"מ נ' ממונה מע"מ עכו
24 (8.1.2017), לא ניתן לקבל טענות דוגמת הטענה הנטענת על ידי המערער כאן:

25 "מכתב לאקוני ובו אך אמירה כי המערער מבקשת להשיג על שומת העסקאות
26 והתשומות שהוצאו לה – אינו עולה כדי השגה כדין. שכן בהעדר נימוקים –
27 למעשה אין המשיב יכול לדון או לשקול עמדתו ביחס לשומות שהוצאו בשלב א'.
28 ככל שלא הוגשו נימוקי ההשגה ביום 10.4.14 – הרי שבפועל אין בפני המשיב
29 השגה כדין, ועל כן מניין התקופה למתן ההחלטה בהשגה – אינו נמנה עדיין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 לגישתי, אין מקום להתנהלות של "איפה ואיפה" בין נישום לבין המשיב. כשם
2 שמלאכת עריכת שומה אינה מושלמת טרם שניתנו נימוקי השומה ונשלחו אל
3 הנישום, כך גם הגשת השגה אינה שלמה טרם שהוגשו נימוקי המשיב.
- 4 העובדה כי המשיב ציין ברישומיו את יום 10.4.2014 כיום הגשת השגה, אינה
5 משנה את מסקנתי דלעיל, שכן המבחן לצורך מנין תקופת ההתיישנות הוא מבחן
6 מהותי ולא פורמאלי. במאמר מוסגר אציין, כי למען הסדר הטוב ראוי היה לו
7 למשיב לרשום במחשב שע"מ את הגשת השגה במועד בו הוגשו נימוקי השגה
8 – קרי: ביום 15.5.14. יתר על כן, מקום בו ניתנת ארכה על ידי המשיב להגשת
9 השגה – הרי שיש לתעד הערה במחשב שע"מ לעניין מתן הארכה ולרשום את
10 מועד הגשת השגה – במועד בו הוגשה כדן, דהיינו השגה בלויית נימוקים".
- 11 נישום אינו רשאי לגלגל לפתחו של המשיב את האחריות לנסות ולהבין מתוך מסמך הנושא
12 כותרת "השגה" שהוא נטול נימוקים, ושכל שנכתב בו הוא כי המשיב טעה - מה הנימוק
13 של נישום זה לטענה כי השומה הינה שגויה.
- 14 נטל הראיה מונח על כתפי הנישום להוכיח טענותיו, לרבות בשלב ההשגה, ואין הוא יכול
15 לפטור עצמו מנטל זה על ידי הגשת נייר הנושא כותרת של "השגה", על מנת לעצור את
16 הליכי הגבייה של חוב מס העסקאות על פי השומה שיצאה בשלב א', באופן הגורם גם
17 להתחלת מניין הימים למתן החלטה בהשגה. התנהלות שכזו, מעבר לכך שאינה עומדת
18 בדרישות הדין, נראית כחוסר תום לב וניצול לרעה של ההליך.
- 19 נישום נדרש – הן בשלב א' של השומה וביתר שאת בשלב ההשגה – להציג בשקיפות ובפירוט
20 את כל טענותיו ולגבות טענות אלו במסמכים ובאסמכתאות המצויים בידיו. נישום שאינו
21 פועל כך, ומגיש השגה לאקונית וללא נימוקים, שאינה נתמכת בראיות – אין לו אלא להלין
22 על עצמו ככל שהשגתו אינה נרשמת, ומירוץ ההתיישנות למתן החלטה בהשגה אינו
23 מתחיל - עד הגשת הנימוקים להשגה.
- 24 זאת ועוד, ספק בעיני אם ניתן כלל להעלות טענה שכזו, בדבר אי מתן החלטה בהשגה
25 במועד, מרגע שהסכים המערער לחזור לשלב ההשגה על מנת שיוכל להציג את מלוא
26 טענותיו וראיותיו בפני המשיב. הסכמה זו, אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם טענותיו של
27 המערער בדבר איחור בקבלת החלטה בהליך ההשגה הקודם. לכן, משהסכימו הצדדים
28 לחזור לשלב ההשגה ומשהמערער לא העלה עוד טענה כזו בהשגה החוזרת – אין מקום
29 לטענה זו בערעור דן.
- 30 אשר על כן, אני דוחה את טענת המערער וקובעת כי החלטה בהשגה ניתנה במסגרת
31 המועד הקבוע בדין.
- 32 **ב. בחינת החשובויות מושא הערעור:**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 סעיף 77 לחוק מע"מ מסמיך את המשיב להוציא שומות לפי מיטב השפיטה במקרים בהם
2 הוא סבור כי ספרי הנישום אינם משקפים נכונה את המציאות – וזאת ללא קשר לשאלה
3 אם ספרים אלו נפסלו או אם לאו [ע"א 3576/92 מנהל מס ערך מוסף נ' חברת מפגש האון,
4 מט(3) 726 (1995), בפסקה 10].
- 5 בהתאם לסמכותו זו, הוציא המשיב למערער שומת מס עסקאות עקב רווח גולמי שלילי,
6 לשנים 2013-2015. המערער מצידו הסביר את ההפסדים הללו על ידי הפניית המשיב
7 לחשבוניות, המתארות מתן שירות של עבודות עפר, לגביהן טען כי למעשה הללו מבטאות
8 מכירה של דלתות. חשבוניות אלו מסבירות לטענתו גם את הפערים במלאי.
- 9 ראשית, יצוין כי גרסתו זו של המערער הועלתה לראשונה בנימוקי ההשגה שהוגשו למשיב
10 רק ביום 31.8.17. לא ניתן להתעלם מן העובדה כי במסמך שהגיש המערער למשיב ביום
11 13.6.17 טען המערער, באמצעות מייצגו, כי הוא אינו עוסק כלל בענף עבודות העפר, אלא
12 עוסק אך ורק בהתקנת דלתות. אמירה זוהי מצויה במסמך שהגיש המערער למשיב ביום
13 4.7.17.
- 14 יוצא אפוא כי רק בשלב מאוחר יותר, במועד בו נמסרו נימוקי ההשגה – הועלתה הטענה
15 כי למעשה החשבוניות, המתארות מתן שירותי עבודות עפר, הינן למעשה חשבוניות
16 המייצגות מכירה והתקנה של דלתות.
- 17 יתר על כן, רוי"ח בריק שאדי, מתמחה במשרדו של מייצג המערער, הגיע למשרדה של גב'
18 להב רק ביום 2.11.17, והציג לה רשימה מפורטת שבה סידר את החשבוניות השנויות
19 במחלוקת והצליב בין מספר חשבונית להזמנה (נספח יב' למש/1).
- 20 המערער סבור כי טבלה זו מאמתת את כמויות הדלתות החסרות שבגינן יצאה השומה,
21 ומוכיחה כי כל המס בגין מכירתן שולם על-ידו. לטענת המערער, דרישת המשיב,
22 המתעלמת מהטבלה הנ"ל, מובילה לתשלום כפל מס, שלא כדין.
- 23 נוכח העובדה כי עסקינן בשאלה לבר-פנקסית, שאינה נלמדת ואינה עולה מספרי המערער,
24 הרי שנטל הראייה מונח על כתפי המערער מתחילת ההליך ועד לסופו.
25 כל זאת, לאור היתרון הראייתי שיש בידי המערער, אשר הוא זה הבקיא והמכיר את
26 העובדות [רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נז(4) 891].
- 27 גרסת המערער, לפיה החשבוניות בהן נרשם על ידו כי הוצאו בגין "עבודות העפר" הן
28 למעשה חשבוניות עבור דלתות שנמכרו – משמעה הודאה מלאה כי אותן 60 חשבוניות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 שבמחלוקת הן למעשה חשבוניות פיקטיביות, מאחר ולגישתו אינן משקפות את מהות
2 העסקה האמיתית שנערכה בין הצדדים.
- 3 על מהותה של חשבונית פיקטיבית או זרה, עמדתי בפסק דיני בע"מ (מחוזי חיפה) -49888-
4 04-17 אלקיאל בע"מ נ' רשות המיסים - אגף המכס ומע"מ (28.1.2020):
- 5 "חשבונית שהוצאה שלא כדין אינה רק חשבונית שמשקפת עסקאות בדויות,
6 אלא גם כזו שהעסקה הרשומה בה שונה מזו שבוצעה בפועל - כלומר כאשר
7 מהות העסקה היא פיקטיבית. חשבונית זו, אם כך, זהה לחשבונית שכל כולה
8 היא פיקטיבית, ואין נפקא מינא אם רק חלקה אינו משקף את המציאות [ע"א
9 10071/16 מנהל מס ערך מוסף - תל אביב 3 נ' טי.גי.די הובלות בע"מ, בפס' 2
10 "(09.05.2018)]."
- 11 48. היסוד הפיקטיבי בחשבוניות אלו עולה כדי סטייה חמורה מהוראות ניהול ספרים, ובפרט
12 מהוראת סעיף 9. סטייה זו מציבה רף גבוה במיוחד למערער להוכיח את נכונות גרסתו.
13 זאת, וביתר שאת, בשים לב להשלכה החמורה של הוצאת חשבוניות שלא כדין - המהווה
14 עילה לפסילת ספריו של העוסק [סעיף 77 לחוק; עמ"ה 176/95 סופר-חוט בע"מ נ' פקיד
15 שומה ת"א 3 (26.4.1998), בפסקאות 6-7].
- 16 49. במקרה שבפניי, ובאופן תמוה ביותר, המערער נכון להודות בפה מלא בהוצאת חשבוניות
17 פיקטיביות - במודע ובמתכוון, וזאת על מנת לסתור את שומת מס העסקאות שהוצאה לו.
- 18 50. אומר כבר עתה, כי המערער לא הצליח להרים את נטל הראייה המוטל לפתחו לסתור את
19 שומת מס העסקאות. מעבר לכך שלא הובאו על ידו ראיות נדרשות, אף לא מצאתי כי ניתן
20 לתת אמון בגרסת המערער ועדיו, נוכח הסתירות הרבות בגרסאותיהם ובתצהיריהם.
- 21 51. המערער טען, הן בפני המשיב והן בבית המשפט, כי הוא אינו עוסק בעבודות עפר ולא עסק
22 בהן במהלך שנות השומה, בין היתר מפאת שאין לו את הציוד או כוח האדם המתאים לכך
23 (ראו פסקה 16 למע/3; פסקה 14 לנימוקי הערעור). דברים ברוח זו נכתבו גם על-ידי המייצג
24 בהודעותיו מיום 13.6.17 ומיום 4.7.17.
- 25 אלא שבחקירתו הנגדית בבית המשפט, מסר המערער גרסה אחרת וסותרת:
26 ש. "מ-2013 הפסקת לעסוק בעבודות עפר ובנייה?"
- 27 ת. "לא הפסקתי, יש עבודות קטנות לסירוגין, למשל ביג אני לא יכול לוותר
28 עליהם, עבודות פיקוח אני לא יכול לוותר. (עמוד 30 לפרוטוקול מיום
29 12.2.20, שורות 9-10)
- 30 52. גם בעדות המייצג התגלו סתירות, לאחר שבחקירתו הנגדית הודה כי למערער אכן יש
31 עבודות עפר, אם כי לטענתו בשיעור מזערי (ראו עמודים 21-19 לפרוטוקול). לטענתו, מידע



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 חדש זה התגלה לו רק לאחר שהוחזרו לידי ספרי המערער שנתפסו ובעת שביצע את פילוח
2 ההכנסות (ראו סעיף 9 למע/1; עמוד 21 לפרוטוקול שורות 4-1).
- 3 עדות המייצג היתה מעורפלת ולא קוהרנטית. לדבריו, פילוח ההכנסות המוצג בנספח 4
4 משקף את כלל הכנסותיו של המערער, לרבות מהזמנות של עבודות עפר – שלגביהן לא
5 הייתה מחלוקת עם המשיב. עם זאת, באותה נשימה, מודה המייצג כי נספח 4 הוכן על-פי
6 החשבוניות המופיעות בנספח יב' למש/1 – שאלו כולן חשבוניות שלגביהן טען המערער כי
7 הן משקפות מכירת דלתות ולא עבודות עפר (עמוד 19, שורות 4-27).
- 8 הנה כי כן, עדותו של המייצג מוסיפה וסותרת אף היא חזיתית את גרסת המערער ומעלה .53
9 יותר שאלות משמסקת היא תשובות. האם כלל החשבוניות שצירף המערער לתצהירו,
10 שהופיעו גם בנספח יב' למש/1 ובחוות הדעת של רו"ח סאלח, הן חשבוניות המשקפות
11 מכירת דלתות, או שמא יש בהן גם כאלה שמשקפות עבודות עפר – ומהוה נתח מהכנסת
12 המערער בסך 140,000 ₪ לשנה (בממוצע) מעבודות מחפרון ואחרות?
- 13 לא ניתן לדעת מעדות המייצג, כמו גם מעדות המערער, מתי הרישום בחשבוניות הוא
14 "שגוי" ומתי הוא מייצג נכונה את השירות שניתן.
- 15 למותר לציין, כי השאלות והסתירות הניכרות הללו פועלות לחובת המערער.
- 16 המייצג הפנה לפנקסי ההזמנות, מהן ניתן ללמוד, לגישתו, מתי העסקה שנעשתה היא .54
17 עבודת התקנה או מכירת דלתות ומתי מדובר בעסקה למתן שירותי עבודות עפר. אלא שלא
18 הומצאו למשיב או לבית המשפט פנקסי הזמנות כרוכים ומלאים מהם ניתן ללמוד על **כלל**
19 עסקאות המערער, הן בתחום עבודות העפר והן בתחום מכירת הדלתות – ועל כך ארחיב
20 בהמשך.
- 21 בניגוד לנטען על ידי המייצג - היקף עבודות העפר של המערער אינו זניח. כאמור לעיל,
22 מדובר על הכנסה ממוצעת של כ-140,000 ₪ לשנה, ועל נתח הזמנות ניכר (ראו נספח 4
23 למע/1; דברי רו"ח חתר בעמוד 16, שורות 9-11; ואת דברי המערער בעמוד 33 בשורה 29).
- 24 בנוסף, בדוחות הכספיים של המערער דורש הוא הוצאות דלק ושמיים, בסך של כ-20,000
25 ₪ לשנת 2013, וכ-40,000 ₪ לשנת 2014 (אשר נקראו פעם כהוצאות עיבוד ופעם כהוצאות
26 מכירה) (ראו נספח יט למש/1).
- 27 המערער ביקש לטעון כי הוצאות הדלק הן הוצאות בגין המשאית שלו, שבה הוא משתמש .56
28 לשינוע הדלתות. אולם המערער לא צירף רישיון רכב לתצהירו (עמוד 34, שורות 14-22).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 כמו כן, הסברים אלו אינם עולים בקנה אחד עם הרשום בדוחות הכספיים, המתייחסים
2 באופן מפורש לכלי מסוג בובקט, לפחות ביחס לשנת 2013.
- 3 57. בנוסף לכך, בחשבוניות העסק, ששימשו את המערער בכלל עבודותיו, מוצג המערער כקבלן
4 רשום לעבודות עפר – וזאת על אף שנרשם כעוסק במכירת דלתות. כשנשאל המערער מדוע
5 לא מצא לנכון לשנות את פרטי העסק על גבי החשבוניות, לאחר שהחליט להתמקד בעסקי
6 הדלתות, השיב המערער כי הוא התכוון להמשיך לעסוק בבנייה, אך בהיקף מצומצם יותר:
- 7 ש" למה החשבוניות לא משקפות את השינוי במהלך העסק שלך, אתה
8 פתחת עסק כעוסק עצמאי כי רצית עסק של דלתות, אמרת אני לא עושה
9 עבודות עפר, אני רוצה דף חדש, אין לי כוח וזמן לנסיעות למה
10 החשבוניות לא מעידות על הדף החדש שפתחת?
11 ת. אני אסביר יותר ברור, כשהייתי חברה עבדתי עם מחזור יותר גדול,
12 סגרתי את החברה ורציתי עבודות יותר קטנות, מבניהם התחיל מכירת
13 הדלתות, זה היה על הדרך מכירת הדלתות, היו עבודות של בנייה
14 והתכוונתי להמשיך בבנייה אבל בעבודות קטנות יותר. ראיתי שהדלתות
15 יותר שווה לי כי אני לא צריך עובדים וכל הכאב ראש, ואחרי שלוש שנים
16 העסק התחיל ללכת לכיוון הדלתות ולא הייתה הערה לשנות את הלוגו
17 שלי. (בעמוד 30, שורות 11-18).
- 18 58. מעדות המערער עולה כי עבודות העפר היוו חלק משמעותי מעסקו – בניגוד לנטען על-ידו.
19 עדותו זו של המערער מעיבה על אמינות גרסתו של המערער ואף מגביהה את הרף עבורו
20 להוכיח, כי החשבוניות בהן נרשם כי הן בגין עבודות עפר – היו למעשה עבור דלתות שנמכרו
21 והותקנו על-ידו, כטענתו.
- 22 59. הסבריו של המערער, לפיהם לא רשם את העובדות בנוגע לעסקי עבודות העפר שלו בצורה
23 בהירה בתצהיר, בין היתר היות שהתייחס אך ורק לחשבוניות שבמחלוקת (עמוד 34 שורות
24 8-13) – כי "ככה יצא" - רחוקים מלהניח את הדעת.
25
26 כאמור לעיל, בעל דין הנכנס בשערי בית המשפט חייב לשקף לבית המשפט את העובדות
27 כהווייתן, ללא כחל ושרק, ולהימנע מקיצורי דרך, אשר פוגמים ביכולתו של בית המשפט
28 לראות את התמונה בכללותה.
29 כך נכון הדבר גם ביחס להימנעותו של המערער מצירוף כל פנקסי ההזמנות, שאפשר
30 בהחלט שכוללים גם הזמנות עבור עבודות עפר, וחשבוניות תואמות – שהיו עשויות לשפוך
31 אור על ההבדלים או הזהות בין חשבוניות שכאלו לבין החשבוניות שטען המערער כי הן
32 למעשה בגין מכירת דלתות.
- 33 60. המערער טען כי הוא פעל בתום לב ובליט ברירה, והרישום ה"שגוי" על החשבוניות נעשה
34 עקב לחץ שהפעילו עליו לקוחותיו הגדולים. המערער הוסיף וטען, כי לא ידע שמדובר



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 בפעולה שאינה חוקית, והתמקד במה שחשוב לגישתו, והוא שהמס שולם. המערער הצהיר
2 כי למד את הלקח ולא יחזור על טעות זו (פסקה 15 לתצהירו). המערער אף הוסיף וטען כי
3 לא ראה בעייתיות בדרישת הלקוחות, שכן בלאו הכי על החשבוניות הוא מופיע כקבלן
4 עבודות בנייה:
- 5 **ש. וכשהלקוחות שלך ביקשו שתרום על החשבונית משהו שלא נרשם**
6 **בהזמנה זה לא הדליק אצלך נורה אדומה לא חשבת לעצור ולהרים טלפון**
7 **לרואה חשבון חתר?**
8 **ת. האמת לא, כי בלוגו שלי רשום עבודות עפר. יותר חשבתי איך אני מכסה**
9 **את ההזמנה בחשבונית ולקחת את השיק ממנו.** (עמוד 30, שורות 20-
10 22).
- 11 קשה לקבל את גרסת המערער, שאינה נשמעת סבירה ואינה מתיישבת עם השכל הישר
12 ושורת ההיגיון. המערער הוא בעל עסק ותיק. טרם פתיחת תיק העוסק האישי שלו, ניהל
13 את עסקיו במסגרת של חברה בע"מ. אין זה סביר כי לא התעורר בקרבו חשד לגבי מידת
14 החוקיות של הדרישה, הלכאורית, של הלקוחות שירשום בחשבוניות שירות שלא סופק על
15 ידו. על אחת כמה וכמה, אין זה סביר בעיניי כי המערער לא שקל להתייעץ עם רואה חשבון
16 או עורך דין לפני ביצוע פעולה כזו (עמוד 31, שורות 4-8). בהינתן העובדה כי המערער היה
17 מלווה, הן בעסקו הקודם והן בעסקו הנוכחי, ברואה חשבון, הוא מוחזק כמי שהבין או
18 למצער, היה צריך להבין, את השלכות מעשיו.
- 19 אוסיף ואומר, שלא השתכנעתי בגרסת המערער כי היו אלו החברות דווקא שביקשו את
20 הרישום ה"שגוי" – ולא המערער עצמו. תמיהה רבתי עולה מדוע יבקשו חברות קבלניות
21 גדולות, הנמנות עם קהל לקוחותיו של המערער, לרשום על גבי החשבוניות כי סיפק להם
22 "עבודות עפר" במקום דלתות.
- 23 רו"ח שאדי בריק ממשרד המייצג טען בפני המשיב כי המערער אמר לו שהופעל עליו לחץ
24 על ידי הלקוחות לרשום בחשבוניות כאילו נעשו עבודות אחרות ולא מכירת דלתות או
25 התקנת דלתות.
- 26 זאת, בגלל שהלקוחות רצו לקזז את התשומות ולא היו יכולים לעשות זאת אילו נרשמה
27 בחשבונית העבודה האמיתית (ראו נספח י"א לתצהיר גב' להב בעמוד השני שורות 13-17).
- 28 קשה עד מאוד לקבל טענה זו. מדוע שלא יוכלו מזמיני העבודות/ השירות לקזז תשומות
29 כדין אם באמת רכשו דלתות לצרכים עסקיים שלהם?
- 30 רו"ח בריק העלה ספקולציה כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 "ישנם כל מיני "קומבינות", כמו למשל למכור את הדלתות בשחור ואז אין לו
 2 תיעוד בספרים להוצאות על הדלתות ולא תיווצר לו בעיה בתנועת מלאי במקרה
 3 ותהיה ביקורת." (ראו עדות רו"ח בריק, נספח יא' למש/1 עמוד שני שורות 20-21).
- 4 המערער לא הגיש תצהיר מטעם רו"ח בריק. המערער גם לא צירף תצהיר או הזמין לעדות 62.
 5 מי מבין אותם לקוחות שטען כי לחצו עליו לרשום שירות פיקטיבי על גבי החשבונית.
 6 ממילא, השערות שהועלו על ידי רו"ח בריק – אינן יכולות להתקבל, בהעדר ראיה
 7 קונקרטית והן נותרות כמות שהן – השערות קלוטות מן האוויר.
- 8 ראשית יצוין, כי הלכה היא כי בעל דין שנמנע מהבאת עד או ראיה רלוונטיים – חזקה כי
 9 אלו היו פועלים לרעתו [ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ,
 10 בפסקה 33(ב) (26.8.2014)].
- 11 שנית יש לומר, כי אם אמנם ניתן היה להעלות על הדעת "קומבינות" מעין אלה, שיש בהן
 12 משום התנהלות עבריינית של ממש, על אחת כמה וכמה שאין זה סביר כי לא התעורר אצל
 13 המערער החשד בדבר חוקיות הדרישה להוצאת החשבוניות כפי שהוצאו.
- 14 המערער ורו"ח אבו-סאלח מטעמו ניסו להצדיק את התנהלותו של המערער בצורך כלכלי. 63.
 15 לגישתם, היות שהמערער רצה את התשלום עבור עבודתו, הוא "נאלץ" להיכנע לדרישת
 16 הלקוחות – באשר היא.
- 17 ראו עדות המערער בעניין זה:
- 18 **"ת. העסק שלי זה למכור. על-גל קנה ממני המון ממדי"ם וגם דלתות. לא**
 19 **יודע אם הכול נרשם כאן דלתות, אבל במכירות היו המון ממדי"ם יותר**
 20 **מדלתות. בממדי"ם זה ערכה של מקלט שקונים אותה ומרכיבים אותה**
 21 **בממ"ד. אני רק מוכר את הערכה ולא מתקין אותה. כשאני מוכר ללקוח**
 22 **שבא אלי ומבקש ממני למכור לו, זו פרנסה בשבילי, זה מעניין אותי מה**
 23 **הוא יעשה? ימכור את זה בשחור, יהרוס את זה? זה לא מעניין אותי,**
 24 **אותי מעניין למכור. מכר בשחור, קומבינה לא קומבינה. הוא ביקש ולא**
 25 **חשבתי שזה טעות, ואם ראה את זה מהתחלה שזה טעות מדוע לא פסל**
 26 **את הספרים? (בעמוד 32, שורות 26-32)**
- 27
 28
 29 ראו גם עדות רו"ח אבו סאלח:
- 30 **"ש. וכששאלת אותו מדוע הוא רשם חשבונית שהיא לא תואמת את ההזמנה,**
 31 **תסכים איתי שחשבונית שלא תואמת את ההזמנה זה לא תקין?**
- 32 **ת. לא מסכים איתך שלא תקינה, הוא נאלץ לעשות את זה, כשהוא מתקין**
 33 **את הדלת הוא צריך לגבות את הכסף, הלקוח אומר לו תרשום לי ככה**
 34 **וככה ומבחינתו הוא רוצה את הכסף.**
- 35 **ש. לשאלת בית המשפט השאלה נשאלה אל אדוני כמומחה והשאלה היא**
 36 **אם עדיין אדוני סבור שהחשבונית היא תקינה?**
 37 **ת. אני חוזר להזמנה.**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 לשאלת בית המשפט האם חשבונית כזאת היא עדיין תקינה? ש.
 2 הוא ביצע שירות ועל זה הוא גבה כסף. ת.
 3 לשאלת בית המשפט אדוני יודע מהי חשבונית פיקטיבית? ש.
 4 לא. ת.
 5 (בעמוד 23 שורה 32-23 ועמוד 24 שורה 1).
 6
 7 64. אין לקבל טענות אלו של המערער, כמו גם את טענתו שדרישת הפירוט על החשבונית אינה
 8 בעלת משמעות כל אימת שהמס שהיה אמור להשתלם שולם בפועל – טענות אלו, מוטב
 9 היה אלמלא נטענו, על ידי המערער ובוודאי שעל ידי רו"ח אבו-סאלח שהובא לבית
 10 המשפט על מנת להעיד כמומחה, והדברים שנשמעו מפיו בחקירתו הנגדית רחוקים
 11 מלשקף את המומחיות והמקצועיות הנדרשת.
- 12 65. הוראות הדין, ביניהן הוראות ניהול ספרים, אינן בגדר המלצה. להוראות אלו חשיבות
 13 משמעותית בעת שנדרש המשיב לבחון את ספריו של עוסק ואת התנהלותו העסקית. בלא
 14 עמידה בהוראות החוק – נשללת מהמשיב האפשרות לערוך ביקורת יעילה ואפקטיבית
 15 לספרי העוסק ולעסקו. אין לקבל את התייחסותו של המערער בביטול גמור להוראות הדין.
 16 קבלת עמדת המערער משמעה ריקון הוראות החוק מכל תוכן ומשמעות ופתיחת פתח
 17 מסוכן להתנהלות שאינה תקינה ואינה חוקית.
- 18 66. המערער הפנה לפנקסי ההזמנות ולחוות דעתו של רו"ח אבו-סאלח (מע/2), בה נטען כי
 19 קיימת התאמה בין ההזמנה – שעל גביה רשום הזמנת דלתות – לבין החשבונית, שעליה
 20 רשום עבודות עפר.
- 21 אלא שבחקירה הנגדית הסתבר, כי חוות דעת זו מבוססת על דברים שנאמרו לרו"ח אבו-
 22 סאלח על ידי המערער, כאשר חוות הדעת אינה כוללת כל ראייה הקושרת בין ההזמנה
 23 לחשבונית מלבד הסכום.
- 24 רו"ח אבו-סאלח כלל לא בדק כמה דלתות נרכשו או נמכרו, לא בדק את מלאי הפתיחה
 25 והסגירה, ובחלק מהמקרים, התארכים שעל גבי ההזמנה והחשבונית אינם תואמים האחד
 26 לשני (כאשר בחלק מהחשבוניות כלל לא רשום תאריך).
- 27 67. חוות הדעת של רו"ח אבו סאלח מבוססת על הנחת העבודה, שעל-פי הזמנים שבדרך כלל
 28 נהג המערער להוציא לפועל את ההזמנה, הרי שכל חשבונית תחומה בתאריכים "הגיוניים",
 29 על-פי שם הלקוח.
- 30
 31 ש" לשאלת בית המשפט, עו"ד חלבי אמר לך שאני שאלתי אותך לגבי אי
 32 התאמה בין החשבוניות לבין ההזמנות ואתה ענית שכשאתה מסתכל על
 33 החשבוניות אתה רואה שהן תקינות, אני הערתי לך ואתה מתבקש על
 34 ידי עורך דין חלבי להגיד אם הן תקינות?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 ת. כן, כל חשבונית היא סגורה מול הזמנה, מבחינת טווח תאריכים והוצאת
2 ההזמנה לבין הוצאת או התקנת הדלת או דלתות שזה הוצאת החשבונית
3 ושם הלקוח זה אותו שם מזמין בהזמנה ואותו שם בחשבונית ואותו
4 סכום." (עמוד 24, שורות 14-19).
- 5
- 6 68. אולם מלבד הישענות על דברי המערער והשערות – חוות הדעת אינה מגובה בתעודות
7 משלוח או בכל אסמכתא אחרת שיכולה לקשור בין הזמנות לבין החשבוניות. כל שיש בה
8 הוא חישוב אריתמטי והצלבה בין מספר ההזמנה לחשבונית "לפי העין". על כן, ערכה
9 הראיית של חוות דעת זו בעיניי, אינו גבוה.
- 10 69. עוד אציין, כי בהחלט ייתכן מצב שחלק מההזמנות בוטלו או שונו – ומכאן שלא ניתן
11 להתבסס אך ורק על פנקסי ההזמנות כדי לדעת האם ואיזה חלק מההזמנות סופק בפועל,
12 ובחקירתו הנגדית של רו"ח חתר, לא יכול היה לשלול מצב דברים כזה [ראו בעמוד 17,
13 שורות 1-4].
- 14 70. המערער לא הציג נייר עבודה, אשר מרכז את כל הפעולות במלאי של המערער, לרבות
15 רישום בזמן אמת של מספר הזמנה וחשבונית של כלל עסקאות המערער (כולל הזמנות עפר)
16 רו"ח חתר טען שנייר עבודה כזה נמסר למר זאב כהן, שהוציא למערער את השומה בשלב
17 הראשון, על-ידי רו"ח בריק, אך לא נשמר אצלו המסמך ולדבריו, רו"ח בריק לקח את
18 המסמכים כשעזב את המשרד.
- 19
- 20 "ש. עדיין אני לא רואה את התוצר של הבדיקה שלכם. הרי רשמתם את זה
21 איפה שהוא בכתב יד, במחשב, בטבלה, האם יש לך איזה שהיא טבלה
22 להראות לי, קנה כך וכך דלתות, מכר כך וכך דלתות, וזה נקנה לפי
23 תעודות משלוח מסחגי, זה נמכר לפי הזמנה ומולה חשבונית, משהו
24 לבדוק, ובדקים ועושים טבלה?
- 25 ת. נכון מאוד, הטבלאות האלה הומצאו למר זאב כהן, על ידי רו"ח שאדי
26 בריק בחקירה או בדיון ראיתי בתצהירה של גב' לילך חקירה, או דיון
27 שהיה בין שאדי לבין זאב כהן, ואותו חומר נמסר למר זאב כהן באותו
28 העת. לימים שאדי גם התמנה להיות בתפקיד בכיר במועצה מקומית
29 מג'דל שמס והחומר נמצא אצלו נדמה לי. ניסיתי להשיג את החומר אבל
30 .. אני אומר שהוא הומצא למר זאב כהן.
- 31 ש. אתה מתכוון לטבלה שצורפה לנספח י"ב(1) לתצהיר המשיב? מציג לך
32 לעיון. זו הטבלה?
- 33 ת. זו טבלה שרק מראה את כמות הדלתות שנמכרו על פי הזמנות
34 בחשבוניות שהיה הרישום לא נכון. לפי מיטב זכרוני בזמנו נעשתה
35 רשימה של כל מה שנרכש וכל מה שיצא על פי הזמנות לגבי מה
36 שבמחלוקת.
- 37 ש. אז הטבלה הזו לא תוביל אותנו למה שאנחנו מבקשים בעצם, כמה קנה,
38 כמה מכר, כמה נשאר במלאי, אין לנו את זה בטבלה הזו?
- 39 ת. נכון, לא קיים בטבלה הזו.
- 40 ש. אבל יש טבלה אחרת שיש בה מה שאני מבקש לראות?
- 41 ת. אני חושב שכן, רק עדיין לא השגתי אותה מרו"ח שאדי בריק.
- 42 ש. שאדי בריק באותה תקופה היה מתמחה במשרדך נכון?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 66549-03-19 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 ת. נכון.
2 ש. אז הוא פעל על פי הנחיות שלך?
3 ת. כן
4 ש. אני מבין שהוא היה אמור לשמור את החומר הזה בתיק של הלקוח שלך
5 במשרדך?
6 ת. נכון
7 ש. אז איפה הטבלה?
8 ת. לא הצלחתי להשיג אותה.
9 ש. לבית המשפט: הוא קם ועזב את המשרד ולקח איתו את כל החומר של
10 הלקוח, חומר שנוגע ללקוח במשרד שלו, קם והולך ואי אפשר לאתר
11 אותו?
12 ת. זה היה חומר שהועבר במייל ונערך על המחשב השולחני של רו"ח שאדי
13 בריק במשרדי. אז אותו מחשב שבק חיים ואני בטוח שיש גיבויים
14 במיילים, רק הקשר עם רו"ח שאדי קצת...
15 ש. לבית המשפט: אדוני מבין שזה בעייתי משום שיש חובת שמירת
16 מסמכים לפחות ל-7 שנים לכן שומרים באמצעים אלקטרוניים וגם
17 בנייר, כי אחרת קצת קשה להבין מה היה או מה לא היה?
18 ת. אני מציין שהמסמכים של העסק שמורים, טבלאות שניסינו להוכיח
19 שאין מחסור במלאי, לאחר ביקורת מע"מ. זה לא חלק מהספרים שלו
20 דאז.
21 ש. לבית המשפט: חלק מהליך שומתי אדוני לא סבור שזה מסמכים שצריך
22 לשמור?
23 ת. צריך לשמור. " (עמוד 14 שורות 12-32, עמוד 15 שורות 1-16)
- 24
25 71. עדותו זו של המייצג מוקשית בעיניי ולא ניתן לקבלה. ראשית, לא הובהר כלל כיצד נייר
26 עבודה זה והמסמכים שצורפו לו ושהוצגו, כביכול, בפני מר זאב כהן מטעם המשיב, יצא
27 את משרדו של המייצג בלא שנותר כל עותק – קשיח או אלקטרוני. שנית, לא ניתן כל הסבר
28 מדוע לא הובא רו"ח בריק להעיד על מהות הבדיקה שערך ותוצאותיה. שלישית, בוודאי
29 שלא הובהר מדוע לא טרח המייצג בעצמו לשחזר את נייר העבודה, ומדוע רו"ח אבו-סאלח
30 שהגיש חוות דעת לבית המשפט מטעם המערער – לא טרח לעשות בעצמו את אותה עבודה
31 שנטען כי רו"ח בריק, שהיה מתמחה במשרד רו"ח חתר, הצליח לעשות.
- 32
33 72. כידוע, בסופו של דבר, אין לשופט אלא את מה שענינו רואות. מקום בו המערער מציג גרסה
34 שאינה מגובה בראיות כנדרש על פי הדין – אין לו אלא להלין על עצמו.
35
36 המערער מבקש מבית המשפט לאמץ את המצג לו טען ביחס לרישום על גבי החשבוניות.
37 בהעדר ראיות מספקות ונוכח ההסברים הנפתלים והמפוקפקים שהציג המערער לבית
38 המשפט – לא ניתן לקבל את טענותיו, ובית המשפט ממילא אינו יכול ליתן גושפנקא
39 להתנהלות שכזו.
- 40
41 73. המערער אף לא המציא למשיב תעודות משלוח או פנקסי הזמנות כרוכים ומלאים, למרות
42 שהתבקש לעשות כן – הן במסגרת הסכמות הצדדים בהליך הקודם, והן במסגרת ההליך
דנן. למשיב הוצגו אך ורק 3 פנקסי הזמנות, מתוך 8 שהיו קיימים. באופן מעורר תמיהה,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 בכל פנקסי ההזמנות שהוצגו אין כל הזמנה של שירותי עבודת עפר, הגם שהמערער הודה
2 כי המשיך לספק שירותים כאלו.
- 3 קשה גם להתעלם מפרק הזמן שחלף מאז תחילת הליכי השומה ועד למועד בו הועלתה
4 לראשונה הטענה בעניין הרישום ה"שגוי" על החשבוניות.
- 5 יתר על כן, חלק מההזמנות אינן מלאות ואינן תואמות את החשבוניות. כך למשל, הזמנה
6 מספר 113 לא כוללת סכומים וכלל אינה משויכת לחשבונית, וכך גם הזמנה מספר 146
7 הנעדרת סכום; הזמנות מספר 17, מספר 103 ומספר 86 אינן נושאות תאריך. כמו כן,
8 ההזמנות אינן כוללות פירוט מספיק, כגון דגם או צבע הדלתות המסופקות, כדי שניתן יהיה
9 להבין מהן מה סופק, וברובן אינן כוללות מרכיב של התקנה (ראו הזמנה מס' 37 ל-6 דלתות
10 פנים; הזמנה מספר 44 ל-2 דלתות רב בריח ו-3 ממ"דים; הזמנה מספר 144 לשלוש דלתות
11 משרד בטירת הכרמל). ישנן גם חשבוניות שבהם נרשם עבודות התקנת משקופים ודלתות
12 **ובנוסף** גם עבודות בובקט ומכולות פינוי – ראו למשל חשבונית 441.
- 13 כל זאת, אל מול הפירוט שמופיע על החשבוניות, בכל הקשור לעבודות העפר [השוו לדוגמה
14 בין הזמנה מספר 134 ל-10 דלתות רב בריח ובין החשבונית המשויכת מספר 400].
- 15
16 75. זאת ועוד, החתימה על גבי כל ההזמנות היא זהה ונראה כי המערער הוא שחתם על כל
17 ההזמנות. אלא שגם בעניין זה קיימת סתירה בין גרסתו – שלפיה הוא זה שחותם על
18 ההזמנות (עמוד 29, שורה 16) – לבין גרסתו של רו"ח אבו-סאלח, שלפיה הלקוח חותם על
19 ההזמנות (עמוד 22, שורה 23).
- 20
21 76. העובדה שלא הומצאו למשיב פנקסי הזמנות כרוכים – אינה עניין של מה בכך ומעוררת
22 ספק באשר לסיבה שלא הומצאו כל פנקסי ההזמנות.
- 23
24 77. עוד יצוין, כי המערער עמד על כך שתוספת ב' להוראות ניהול ספרים – ובתוך כך, החובה
25 לנהל תעודות משלוח – אינה חלה עליו, משום שהוא עסק קמעונאי (עמוד 6 שורה 18; עמוד
26 8 שורה 13).
- 27 אך כעולה מטבלת שיוך החשבוניות שצירף רו"ח חתר, מרבית לקוחות המערער הן חברות
28 בע"מ. יתר על כן, לפי גישת המערער הוא אינו חייב גם לנהל ספר הזמנות, אך בכל זאת
29 ניהל. על כן, לא ניתן לקבל את הסברו כי לא מצא לנכון לנהל תעודות משלוח, וממילא
30 בהעדרן לא ניתן לקשר בין הזמנה לחשבונית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 "תוצאת הדברים ברורה: בהעדר תעודות העמסה ובעיקר תעודות משלוח, יש
2 קושי רב להוכיח כי 1 החשבוניות אכן משקפות נכונה את העסקאות שהן
3 מתארות. אי שמירת תעודות המשלוח, כרסמה באופן חמור ביכולת הביקורת
4 אודות נתיב הדלק – האם אכן מכרו חב' שוי וחב' עין למערערות 3 את הדלקים
5 הנזכרים בחשבוניות... " [ע"מ (מחוזי מרכז) 30907-09-14 חלמיש צור דלקים
6 ושמנים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף-ביקורת פשיעה חמורה (31.10.2021),
7 בפסקה 49].
8
- 9 לא ניתן להסתפק בתעודות המשלוח שהמציא המערער למשיב מאת ספק הדלתות, ס.ח.ג.י .78
10 מתכת בע"מ, שכן הללו מעידות על רכישת הדלתות מהספק, שעליה אין מחלוקת – אך אין
11 בהן משום ראיה כלשהי על מכירתן ללקוחות המערער.
12
13 כמו כן, ועל אף שתעודות משלוח אלו לא הוצגו לבית המשפט, מעדות המשיב עולה כי אלו
14 לא היו ממוענות ללקוחות ספציפיים, אלא למערער עצמו (וזאת למרות שהצהיר כי הוא
15 אסף אותן באופן אישי). מכאן, שמלבד כמות הדלתות שנרכשו – לא ניתן ללמוד כמה
16 מתוכן נמכרו למי ומתי, ועל כן, אין בהן כדי לסייע למערער.
- 17 אל מול גרסת המערער, הציג המשיב די ראיות המפריכות את גרסה זו. מנכ"ל על-גל, מר .79
18 אלי חלבי, מסר למשיב תצהיר מיום 15.3.18 (נספח יח' למש/1), בו הצהיר כי חברת על-גל
19 מעולם לא רכשה דלתות מכל סוג שהוא מהמערער, והקשר העסקי בינה לבין המערער
20 התמצה בשירותי שכירת ציוד הנדסי כמפורט בחשבוניות המס.
- 21 יודגש, כי המערער לא ביקש לזמן את לחקירה בבית המשפט את מר אלי חלבי על תצהירו.
22
- 23 תצהירו של מר אלי חלבי מבהיר את מהות העסקאות שבין המערער לעל-גל. יש לציין, כי .80
24 חברת על-גל היא לקוחה גדולה מאוד של המערער, והוצאו לה חשבוניות בסכום כולל של
25 כ-460,000 ₪ (וכ-143 דלתות).
- 26 גם לקוחות אחרים של המערער, שלגביהם טען המשיב כי קיימות אינדיקציות לכך שהם
27 מתמחים בעבודות בנייה ותשתיות (כמו לדוגמה ע.ע.ר.מ. פיתוח, ראוי לבניין וסבע עבודות
28 גמר, האחים רושדי חלבי בע"מ ועוד) – סביר להניח כי מהות העסקאות של המערער עמם
29 – היא כפי שרשם בחשבונית, בהיעדר כל ראיה או סיבה הגיונית מדוע לא יירשם השירות
30 האמיתי שסופק להם.
- 31 לפיכך, אני קובעת כי המערער לא הרים את נטל הראיה המונח על כתפיו להוכחת גרסתו .81
32 העובדתית.
33



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

- 1 המסקנה המתחייבת אפוא היא כי המערער לא דיווח למשיב על כל המכירות של הדלתות
2 שבוצעו על ידו ועל כן שומת המשיב מוצדקת.
- 3 המערער העלה טענות נוספות, ביניהן הלין על התנהלות המשיב, אשר לא התריע בפניו לגבי
4 אי-חוקיות החשבוניות. לטענתו, בעת שקיבל המשיב את דיווחי המס, ולא פסל את ספריו,
5 משמע שלא התעוררו שאלות לגבי תקינותן. התעוררותו המאוחרת עתה של המשיב גרמה
6 למערער נזק, ועל כן עליו לשאת באחריות למחדל שנוצר ונמשך 3 שנים.
- 7 מוטב היה אלמלא היה המערער מעלה טענה זו. האחריות לדיווח תקין ולשמירה על
8 הוראות הדין מוטלת על כתפי העוסק. המערער לא הבהיר כלל מדוע צריך היה המשיב
9 להעלות על דעתו כי החשבוניות אינן תקינות וכי למעשה היכן שנרשם כי מדובר במתן
10 שירותים של עבודות עפר – לא כך הם פני הדברים. המערער מלווה ברואה חשבון מייצג –
11 רו"ח חתר, וחזקה עליו שאילו היה מביא בפני המייצג את כל העובדות לאשורן, כפי גרסתו,
12 או מתייעץ איתו לפני הוצאת חשבוניות שכביכול לא נרשם בהן תיאור נכון של העיסקה –
13 היה יכול למנוע בעצמו את כל המחלוקת שנוצרה.
- 14 המערער אף מלין על אי-בדיקת המסמכים שהוגשו על-ידו בשלב השומה אך לא הוגשו על-
15 ידו בשלב ההשגה, ועל אי-זימונו של מר זאב כהן, מי שטיפל בדיוני השומה. גם כאן, דומני
16 כי אין בסיס לטענות המערער.
- 17 שלב ההשגה הוא שלב נפרד, המתקיים בפני גורם נפרד ואחר במשרדי המשיב ובית המשפט
18 בוחן את החלטתו של זה בלבד, בשים לב למסמכים ויתר הראיות שעמדו לנגד עיניו.
19 המערער נדרש להמציא – בייחוד לאחר שהתחייב לעשות כן בערעור הקודם עת הוחזר
20 עניינו לשלב השגה חוזר – את כל המסמכים הרלוונטיים לעניינו. העובדה שמסמך כזה או
21 אחר לא התבקש על-ידי המשיב, אינה מסירה את אחריות המערער להציגו. למערער ניתנה
22 ההזדמנות להציג את מלוא המסמכים והראיות – והוא בחר שלא לעשות כן.
- 23 דברים אלו נכונים גם ביחס לטענות המערער, שלפיהן היה על המשיב לזמן את לקוחות
24 המערער כדי לקבל מהם תשובות, וכך גם לעניין טרונייתו בגין אי-העתקת הפנקסים
25 שהומצאו בשלב השומה.
- 26 המערער הוא בעל האינטרס שערעורו או השגתו יתקבלו, ועליו האחריות לפעול במרץ
27 ולהביא לעדות את כל העדים הרלוונטיים ולהציג כל מסמך שיש ברשותו. הוא אינו יכול
28 לגלגל את האחריות לפתחו של המשיב, על אחת כמה וכמה שטענת הרישום השגוי
29 בחשבוניות עלתה רק בשלב נימוקי ההשגה – וכשנתיים לאחר שהוחזרו הפנקסים לידי
30 המערער.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-66549 בסיס נ' מנהל מע"מ חיפה

1
2 בגין ראיות או עדים שנמנע המערער מלהציג למשיב בשלב ההשגה – ועל אחת כמה וכמה
3 לבית המשפט במסגרת הערעור – אין לו להלין אלא על עצמו.

4 86. לא מצאתי גם כל ממש בטענת המערער, לפיה המשיב "מחפש אותו", כלשונו עקב "חשבון
5 לא סגור" שיש לו עם המייצג. מהראיות שהוצגו בפניי עולה כי המשיב דווקא פעל לפנים
6 משורת הדין עם המערער לאורך כל ההליך השומתי, בין היתר בכך שאיפשר לו להגיש
7 נימוקים להשגה במועד מאוחר כמו גם בהסכמתו לחזור לשלב ההשגה ולתת הזדמנות
8 נוספת למערער.

9 **סוף דבר:**

10 87. לאור כל האמור - **דין הערעור להידחות.** שומת העסקאות שהוציא המשיב למערער –
11 תעמוד על כנה.

12 88. בשים לב להתנהלות המערער יישא הוא בהוצאות המשיב במסגרת ההליך דנן, לרבות
13 בשכר טרחת עורך דינו בסכום של 45,000 ש"ח אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא
14 כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד ליום התשלום בפועל.

15
16
17 ניתן היום, ח' אדר א' תשפ"ב, 09 פברואר 2022, בהעדר הצדדים.
18

אורית וינשטיין, שופטת

19
20